



Комитет общественных связей
и молодёжной политики
города Москвы



КОВОРКИНГ-ЦЕНТР НКО
Комитета общественных связей
и молодёжной политики
города Москвы

БЮДЖЕТ ПРОЕКТА В НЕКОММЕРЧЕСКОЙ ОРГАНИЗАЦИИ

Москва, 2019

БЮДЖЕТ ПРОЕКТА В НЕКОММЕРЧЕСКОЙ ОРГАНИЗАЦИИ

Екатерина Баханькова, преподаватель, аудитор, консультант в области бухгалтерского учёта и налогообложения некоммерческих организаций

Настоящие методические рекомендации раскрывают основные вопросы составления бюджета (сметы) проекта. Пособие предназначено для руководителей, финансовых директоров и главных бухгалтеров НКО.

НКО Лаб 2019

СОДЕРЖАНИЕ

СОДЕРЖАНИЕ	4
1. ВВЕДЕНИЕ	5
1.1. Цели и методология пособия	5
1.2. Применение и ограничения	5
2. ПЛАНИРОВАНИЕ БЮДЖЕТА ПРОЕКТА	7
2.1. Бюджет проекта	7
2.2. Функции бюджета проекта	10
2.3. Распределение затрат в НКО	11
2.4. Расходы бюджета проекта	19
2.5. Ресурсы и их представление в бюджете	20
2.6. Десять шагов по созданию бюджета проекта	23
3. РАСХОДЫ ПРОЕКТА	25
3.1. Основные виды классификации расходов	25
3.2. Допустимые и обоснованные расходы в бюджете проекта	28
4. ЗАКЛЮЧЕНИЕ	32
5. СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ	33

1. ВВЕДЕНИЕ

1.1. ЦЕЛИ И МЕТОДОЛОГИЯ ПОСОБИЯ

Методические рекомендации «Бюджет проекта в некоммерческой организации» посвящены тому:

- в чем основные отличия планирования финансов проекта и как оно должно сочетаться с планированием финансов организации;
- что должны делать руководители, чтобы бюджетирование проекта было эффективным;
- что необходимо сделать при планировании бюджета для успешной реализации проекта.

Материалы пособия помогут руководителям некоммерческих организаций разобраться в основных вопросах составления бюджета проекта в некоммерческой организации.

Пособие построено на основе современных общепринятых принципов и представлений об организации системы бухгалтерского учета. Пособие не является специализированным для бухгалтеров, а предназначено для более широкой аудитории. Пособие не является сборником методических рекомендаций по какому-то конкретному конкурсу, а рассматривает наиболее общие вопросы планирования бюджета проекта.

Пособие представляет собой обзор основных особенностей проектного бюджетирования именно для некоммерческих организаций, но не является руководством.

1.2. ПРИМЕНЕНИЕ И ОГРАНИЧЕНИЯ

В пособии рассматриваются действующие официально зарегистрированные организации с определённой организационно-правовой формой, имеющие штат сотрудников, привлечённых специалистов и добровольцев, осуществляющие достижение поставленных в соответствии с миссией целей организации путём выполнения проектов и программ на возмездной основе или на средства целевого финансирования.

В действующих организациях существует определённая внутренняя структура, приняты правила и процедуры сбора финансовой информации. Действующие организации более постоянны в применении тех или иных методик, нежели инициативные группы, в которых методики могут легко изменяться в зависимости от осуществляемого проекта, поэтому при анализе

инициативных групп сложнее проследить тенденции и динамику процессов, сложно анализировать влияние применяемых процедур за ряд лет.

Хотя пособие посвящено изучению общепринятых принципов финансового управления, в первую очередь рассматриваются те методы, которые можно применять во всех организациях третьего сектора – как со смешанным финансированием (целевые средства, пожертвования и предоставление платных услуг), так и в организациях, осуществляющих свою деятельность без оказания возмездных услуг.

Это вызвано тем, что по предпринимательской деятельности существует большое количество литературы, из которой можно узнать, как разработать бизнес-план, определить прибыльность, рентабельность, доходность, стоимость капитала и т.д. Однако получение прибыли и увеличение стоимости собственного капитала – не единственные цели финансового управления, а тем более осуществления проектов. Поэтому те вопросы, которым обычно уделяется наибольшее внимание в стандартных курсах финансового управления, не всегда актуальны для некоммерческих организаций – особенно для организаций российского некоммерческого сектора.

2. ПЛАНИРОВАНИЕ БЮДЖЕТА ПРОЕКТА

2.1. БЮДЖЕТ ПРОЕКТА

Когда организация хочет улучшить существующий продукт или разработать новый, ей нужно выйти за рамки повседневной деятельности.

Термин ПРОЕКТ используется самыми разными организациями для описания дополнительных усилий, которые в течение определенного времени им нужно приложить в дополнение к стандартным видам деятельности.

Необходимым элементом, определяющим понятие «проект», является объем ресурсов, которые необходимы для достижения поставленной цели в указанные сроки. Для того чтобы мечта стала планом, у нее должны появиться:

- конкретный *исполнитель* – ноги, руки, имя (голова порой мешает!);
- *измеримый результат* – сроки, четкое представление о планируемом результате;
- *понимание шагов*, которые должны к нему привести;
- *бюджет* – должны быть спланированы ресурсы для реализации этих шагов.

Именно поэтому мы поговорим о важной составляющей перехода от мечты к плану и действию – о бюджете.

Бюджет (смета) проекта/программы представляет собой распределение средств, предоставленных каким-либо фондом или иной организацией, по статьям расходов на цели, связанные с выполнением основной задачи программы/проекта. Его содержание определяется соглашением о финансировании, составной частью которого он (бюджет) в свою очередь является. Бюджет проекта/программы составляется на период действия соглашения о финансировании.

Подготовительная фаза создания бюджета проекта включает:

- Работу проектного персонала по детальному планированию и описанию мероприятий.
- Распределение центров ответственности между сотрудниками, занятыми в проекте и административным персоналом.
- Составление календарного плана, основной задачей которого является разнесение мероприятий во времени для эффективного использования материальных и трудовых ресурсов.

При формировании бюджета проекта необходимо определить следующие моменты:

- общую стоимость проекта;
- имеющиеся источники финансирования;
- необходимый объем дополнительного финансирования;
- возможные источники привлечения средств на проект.

Бюджет проекта составляется бюджетной комиссией и согласовывается с уполномоченными органами НКО. Бюджетная комиссия должна определить, какая часть бюджета будет расходоваться на прямые программные нужды (проведение конференций, встреч, семинаров, публикация материалов и т.д.) и какая на прямые административные расходы (аренда офиса, заработная плата сотрудников, покупка канцелярских принадлежностей, оплата телефонных услуг и т.д.).

После утверждения бюджета проекта/программы головным офисом смета расходов по нему вносится в годовой бюджет организации. Бюджет проекта/программы может быть отражен более чем в одном годовом периоде, так как финансовый год грантодателя (жертвователя) может не совпадать с финансовым годом организации.

При составлении бюджета проекта/программы учитывается также то, что он должен рассматриваться в совокупности с остальными бюджетами проектов/программ. Например, расходы на аренду помещения должны быть распределены между различными проектами в зависимости от объема работ и общей суммы проекта/программы. Зарплата сотрудников НКО должна отражать степень их загруженности по данному проекту/программе.

Качественный бюджет проекта (события)

В процессе работы над проектом важно помнить про основные принципы составления бюджета.

Рассмотрим основные шаги по составлению бюджета проекта, как его планировать, какие расходы включить. И главное, попробуем его составить так, чтобы наш бюджет не был просто набором статей затрат и цифр, а стал реальным помощником в осуществлении проекта. И, что немаловажно, основой для получения дополнительных источников финансирования.

Бюджет проекта – это часть бюджета организации.

Бюджет проекта нельзя вырвать из общего планирования, также как его нельзя составлять независимо от другой деятельности организации.

Бюджет проекта должен основываться на общих принципах планирования организации, использовать принятые в других проектах величины и механизмы.

Пример

Допустим, у вашей организации есть должность «координатор проекта» и его оплата едина. Тогда в проект вы можете закладывать её часть. Но вы не можете указать, что один и тот же человек на одной и той же должности в одном проекте занят на 10 %, и эта сумма составляет 2000 рублей, а в другом проекте занят на 40%, и его зарплата по второму проекту составляет 25000 рублей.

Правильно будет определить, что 100% – это 50 000 руб., тогда в первом проекте он будет занят на 4%, а во втором – на 50%.

Важно!

Бюджет должен соответствовать проекту, его целям и задачам.

Если ваш проект про помощь детям, то средства на развитие сайта в смете некорректны.

Если ваш проект про развитие сайта с информацией о правовой помощи детям, а также предусматривает механизмы помощи через сайт, то тогда средства на развитие сайта уместны.

Бюджет – не догма, а поддающийся изменению и корректировке инструмент планирования деятельности.

Чтобы обеспечить более качественное функционирование программы, проекта или организации в целом, конкретные статьи бюджета (расходов) могут быть увеличены или уменьшены, исходя из текущего момента. После начала программы могут возникать новые ситуации, в которых может оказаться полезным или необходимым уточнить запланированные в бюджете суммы. К основным функциям бюджета можно отнести планирование операций, обеспечивающих достижение целей организации; координацию различных видов деятельности и отдельных подразделений, согласование интересов отдельных работников и групп в целом по организации; стимулирование руководителей всех рангов в достижении целей своих центров ответственности; контроль текущей деятельности, обеспечение финансового планирования. Бюджет является основой для оценки деятельности организации и ее отдельных подразделений, проектов и программ, и кроме того, прекрасным средством обучения координаторов (менеджеров).

В отличие от бюджета организации, который планирует и доходы, и расходы, бюджет проекта акцентирует внимание на расходах, которые должны привести к результату – выполнению проекта.

Часто бюджет проекта называют сметой. Это правильно, так как в данном случае акцент делается именно на расходной части. А доходная часть может делиться на собственные и запрашиваемые источники, например.

2.2. ФУНКЦИИ БЮДЖЕТА ПРОЕКТА

Деятельность организации, как правило, состоит из отдельных компонентов, которые представляют достижение одной поставленной конкретной задачи. В разных случаях мы называем это направление деятельности, программа или проект.

При составлении бюджета проекта/программы учитывается также то, что он должен рассматриваться в совокупности с остальными бюджетами проектов/программ. Например, расходы на аренду помещения должны быть распределены между различными проектами в зависимости от объема работ и общей суммы проекта/программы.

Независимо от вида бюджеты служат целям гибкого оперативного управления. После начала программы могут возникать новые ситуации, в которых может оказаться полезным или необходимым уточнить запланированные в бюджете суммы.

Можно выделить основные функции бюджета проекта:

- планирование операций, обеспечивающих достижение целей проекта;
- координация разных этапов и мероприятий проекта;
- согласование интересов отдельных работников;
- стимулирование руководителей проектов в достижении целей своих центров ответственности;
- контроль текущей деятельности;
- обеспечение финансового планирования;
- бюджет является основой для оценки деятельности по проектам и программам.

Сегодня ориентация на *использование средств в соответствии с утвержденным бюджетом проекта* воспринимается некоммерческими организациями как заданная извне целевая установка. Вопрос в том, каким образом внешняя установка может служить для целей финансового управления некоммерческой организации в целом. При этом в первую очередь надо иметь в виду те проекты, результаты работы которых пока или вовсе не могут быть оценены с помощью денежного дохода и других стандартных методов эффективности проекта. В таких ситуациях на первый план все чаще выдвигаются оценочные методы, базирующиеся на системе подсчета баллов или очков, аналогичной той, что применяется в фондах, распределяющих целевые средства, в виде критериев оценки проектов экспертными советами. Нахождение адекватной системы становится важной задачей внутриорганизационного финансового управления НКО.

Существует мнение, что не следует спускать сверху вниз жесткие оценочные схемы. Напротив, базой для оценок могли бы служить отчеты по проектам, направляемые снизу-вверх. В этой связи целесообразно создание гибкого внутриорганизационного бюджета, который послужил бы дополнением к системе управления финансами в некоммерческой организации.

Таким образом, общий бюджет организации будет представлять собой совокупность бюджетов проектов.

2.3. РАСПРЕДЕЛЕНИЕ ЗАТРАТ В НКО

2.3.1. Составление бюджетного плана

Важным этапом формирования финансового плана осуществления деятельности в соответствии с бюджетом организации является составление плана административных расходов, а также распределение административных затрат между проектами, выполняемыми организацией. При предоставлении организации платных услуг или реализации товаров административные расходы должны распределяться, в том числе и между предпринимательской деятельностью и целевыми проектами.

В схеме годового бюджета административный бюджет выделен отдельно. Это важно для целей финансового управления, однако при формировании бюджета проекта необходимо включать эти расходы в сумму финансирования. Таким образом, в годовом финансовом плане организации выделяется административный бюджет, в то время как отдельной деятельности по административному проекту может и не быть. Связано это с тем, что, как правило, некоммерческие организации, осуществляющие свою деятельность на целевые средства, не могут включать в бюджет проекта статью административные расходы или процент накладных расходов. В идеальной ситуации при выделении административного бюджета отдельной строкой организация предусматривает источники финансирования этой статьи, которые не ограничены жестко донором. К таким средствам могут быть отнесены членские взносы, пожертвования на уставные цели на содержание некоммерческой организации или доходы от предпринимательской деятельности. Однако в реальности подобные источники в российских некоммерческих организациях незначительны и не могут покрыть всех административных расходов. Поэтому накладные (административные) расходы должны распределяться между проектами. Оказание платных услуг для упрощения метода распределения рассматривается как отдельный проект.

В этой связи необходимо отметить лишь то, что отнесение общехозяйственных расходов на себестоимость реализуемой продукции (работ,

услуг) в некоммерческой организации производится аналогично отнесению подобных расходов в коммерческих организациях. При этом нельзя забывать о том, что такие расходы, как оплата труда руководителя, бухгалтера некоммерческой организации, оплата аренды и другие аналогичные затраты связаны с функционированием НКО в целом. Так как основной целью создания организации является некоммерческая деятельность, то общеорганизационные расходы не могут быть полностью включены в себестоимость работ (услуг). Они могут быть отнесены на себестоимость частично, если механизм распределения косвенных расходов четко прописан в учетной политике организации. Если подобное описание отсутствует, то налоговые органы могут обоснованно посчитать, что себестоимость завышена на сумму расходов, относящихся к некоммерческой деятельности.

Благотворительные фонды (финансирующие агентства) при отслеживании целевого финансирования также обращают внимание на распределение накладных (административных) расходов между проектами, осуществляемыми организацией. При недостаточном обосновании эти расходы могут быть признаны нецелевыми и не зачтены в отчете о целевом использовании средств по проекту.

Приведем схему распределения административных расходов на прямые издержки по разным проектам и программам некоммерческой организации.

Как видно из схемы (*см. Рисунок 1, ниже*), административные расходы могут быть как постоянными, так и переменными. Это зависит от принципа формирования административного бюджета.

Для наглядности механизма распределения программные расходы и расходы по оказанию платных услуг разделены на две большие группы. Программные расходы представлены пятью элементами: четырьмя проектами и организацией благотворительной акции. Платные услуги разделяются на три элемента: платный семинар, печать книги и реализация изданий.

Программные расходы и расходы по платным услугам включают только прямые затраты, то есть те, которые непосредственно связаны с выполнением каждого из элементов. Тем не менее в организации всегда присутствуют расходы, которые не могут быть отнесены на проекты и услуги прямым образом. Эти расходы включены в элемент схемы «Административные и общепроизводственные расходы».

Для того чтобы их возместить, необходимо увеличить на сумму административных расходов себестоимость услуг и бюджеты программ (проектов). Процесс распределения заключается в определении суммы административных расходов, приходящихся на каждый элемент схемы.

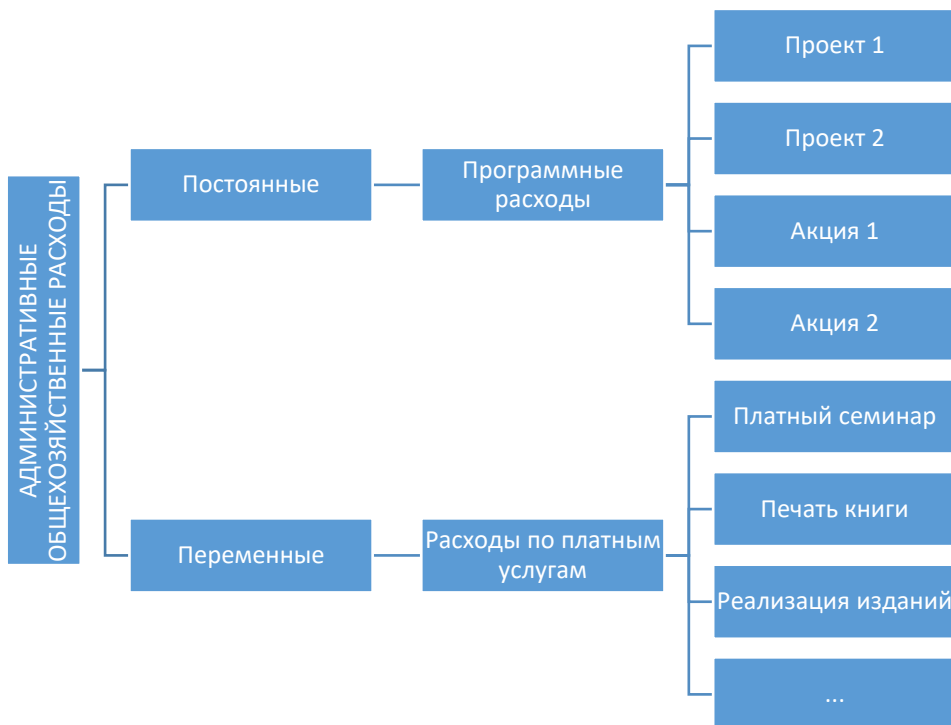


Рисунок 1. Административно-хозяйственные расходы

Если мы разделим административные расходы на восемь равных частей (по общему количеству элементов), то мы получим простейший способ распределения административных расходов. Но этот способ не всегда применим в реальных условиях. Например, если расходы по первому проекту составили 5 условных единиц, а по второму 25, то, включив в бюджет по 5 условных единиц административных расходов, бюджет первого проекта увеличится вдвое, а бюджет второго проекта – всего на 1/5.

2.3.2. Выбор базы распределения

Как же определить какая часть административных расходов должна быть отнесена на расходы по каждому из проектов? Для этого необходимо выбрать базу распределения расходов. Для разных некоммерческих организаций эта база может быть различна в зависимости от характера осуществляемых проектов.

Рассмотрим далее некоторые варианты базы распределения административных расходов.

1. Годовой доход или годовой расход по проекту

$$P = \frac{S}{R} \times 100\%, \text{ где:}$$

- P – доля административных отчислений (%)
- S – годовые административные издержки
- R – годовой расход (или доход)

По данным годового бюджета организации мы определяем сумму годовых административных расходов, затем находим долю этих расходов в общей сумме доходов или расходов за год.

Сумма относимых накладных расходов на проект в любой период времени за этот год будет определяться как доля административных расходов, умноженная на сумму дохода (или расхода) по выбранному проекту.

Механизм определения процента административных расходов на проект в зависимости от дохода или расхода одинаков, но в учетной политике организации важно выбрать, что будет являться базой – доход или расход. Так как применение этого метода по одному проекту по сумме доходов за период, а по-другому – по сумме расходов приведет к искажению отчетных данных.

2. Время действия компонента

$$N = \frac{S}{d}, \text{ где:}$$

- N – дневная норма административных расходов
- S – административные расходы за год
- d – число дней в году

Порой некоммерческие организации осуществляют совершенно разные по характеру проекты в течение года, тогда применение первого способа некорректно и может привести к значительным искажениям.

Пример

Если один из проектов малобюджетный, но длится в течение года (например, телефон доверия), а второй – кратковременный, но затратный (например, проведение конференции), то тогда база распределения по доходу исказит отчетность. Мы отнесем на конференцию административные расходы за период, превышающий срок выполнения проекта и просто не сможем их отчитать. В этом случае применяется метод, учитывающий время действия компонента. По приведенной выше формуле рассчитывается дневная норма административных расходов, а фактическая сумма накладных расходов, включаемая в проект, будет равна сроку действия компонента, умноженному на дневную норму административных расходов. При применении этого метода важно учитывать, что в зависимости от продолжительности проектов норма

административных расходов может рассчитываться за месяц, за квартал и т.д., – по сроку самого кратковременного проекта.

3. Издержки по компоненту

$$P = \frac{\sum M}{\sum R} \times 100\%, \text{ где}$$

- P – доля компонента
- $\sum M$ – сумма издержек компонента за месяц
- $\sum R$ – сумма издержек всех компонентов

Этот метод аналогичен первому, но он применяется при разнородном графике поступления средств.

Пример

Если средства по первому проекту поступают ежемесячно, а средства по второму проекту раз в год, то применение метода, основанного на поступлении средств, будет правильным в целом за год, но по месяцам, окажется, что административные расходы по первому проекту списываются каждый месяц. А по второму – один раз в год, т.е. по второму компоненту будут распределены только месячные расходы, а если мы примем во внимание всю сумму административных расходов, согласно бюджета, то сумма накладных расходов, приходящаяся на первый проект, окажется меньше, чем фактическая сумма административных расходов за месяц. И у нас опять возникнут проблемы с тем, как отчитать то, что мы еще не потратили.

4. Нормы по каждому компоненту

Рассчитываются по каждому компоненту отдельно по статьям административных затрат:

- занимаемое помещение кв.м;
- загрузка управленческого персонала;
- использование оборудования;
- прочие административные расходы.

При этом нормы могут быть рассчитаны несколькими способами, один из которых – фактический учет расходования в течение опытного периода. Например, два месяца ведется строгий учет телефонных переговоров по всем проектам и определяется фактическая сумма, расходующаяся ежемесячно на каждый проект, распределяются площади арендуемого помещения на каждый из проектов, учитывается время занятости управленческого персонала по листам учета рабочего времени. По окончании опытного периода устанавливаются нормы расходования по каждой бюджетной статье административного бюджета на каждый из проектов. Неудобство этого способа заключается в том, что при появлении нового проекта все нормы должны быть

пересмотрены. А преимущество состоит в том, что расчет производится один раз, а в последующие периоды используется уже готовый расчет, что облегчает работу бухгалтерии и финансового менеджера.

В учетной политике некоммерческие организации должны предусмотреть механизм распределения административных (общеорганизационных) расходов между проектами. Существует несколько основных способов распределения:

- пропорционально доходу по проекту в единицу времени;
- пропорционально сумме прямых расходов по проекту в единицу времени;
- пропорционально времени действия проекта в единицу времени;
- равными долями между проектами;
- по установленным нормам.

Рассмотренная выше схема носит название «**калькуляция с полным распределением затрат**». Калькуляция с полным распределением затрат, или «полная» калькуляция затрат является методом управленческого учета, применяемым для расчета себестоимости проекта (или предоставления услуг) за период времени.

Метод калькуляции с полным распределением затрат заключается в оценке проектов или услуг (и, следовательно, производства и запасов) путем прибавления приемлемой доли производственных накладных расходов (косвенных затрат) к прямым затратам проекта или услуги для получения полных или суммарных затрат на единицу объекта учета.

Некоторые организации, как уже отмечалось, включают административные накладные расходы в расчеты полной себестоимости единицы учета. Однако эта практика не получила распространения, и накладные расходы обычно не учитываются при расчете полной себестоимости проекта (услуги). Общеадминистративные накладные расходы, как правило, включаются в отчеты по калькуляции с полным распределением затрат как затраты отчетного периода.

Пример

Бюджет проекта для управленческих нужд

Доход по проекту		1,000	
Прямые затраты по проекту (полная себестоимость проекта)	800		
Административные расходы	200		
Всего расход	1000		
Итого	1000	1000	
Остаток неизрасходованных средств	0	0	

Причина постоянного применения метода калькуляции с полным распределением затрат в финансовом учете и его популярности в управленческом учете заключается в том, что он соответствует принципу начисления, применяемому в бухгалтерском учете. Вкратце принцип начисления констатирует, что затраты должны приводиться в соответствие с теми доходами, источниками которых они стали. Этот принцип применяется при калькуляции с полным распределением затрат для оценки стоимости проекта для организации. То есть собирает все расходы, произведенные организацией в период выполнения проекта.

В заключение хотелось бы отметить, что бюджет – это инструмент планирования, он необходим для принятия решений, для более гибкого и быстрого оперативного управления проектом.

Для некоммерческой организации остается проблема выбора перспективного проекта с точки зрения управленческого учета.

Имеются проекты, реализация которых необходима для функционирования самой организации и которые поэтому должны выполняться до успешного завершения, невзирая на расходы. Вместе с тем в ряде проектов организация создает нечто новое – новый продукт, новую услугу, новую технологию. В ходе работ участники проекта пытаются определить шансы на успех. Из-за ограниченности ресурсов не каждый перспективный проект можно довести до конца. Такой проект следует разбить на части таким образом, чтобы организация, сохранив гибкость, могла на основе новой информации завершить и даже расширить проект. Поэтому важно, чтобы участники научились обмениваться своевременной информацией о шансах на успех и о расходах по своему проекту, обеспечивая тем самым организации возможность оптимального выбора.

В большинстве случаев участники проекта обладают узкопрофессиональными представлениями, лишены менеджерской ориентации. Поэтому они редко могут дать сравнительную оценку нескольким проектам.

В этой связи руководству некоммерческой организации надо поддерживать постоянную активность. Они должны устанавливать приоритеты, определяя степень важности для организации как запланированных, так и реализуемых проектов. В больших некоммерческих организациях руководителям и администрации приходится осуществлять периодический надзор и систематические оценки большого числа проектов. Поскольку к руководителям в таких случаях предъявляются завышенные требования, они пытаются решать такие задачи с помощью прямого надзора. Однако проекты, как правило, мало сопоставимы и к тому же находятся на разных этапах реализации.

Организационную же конструкцию «рынок» в организации нельзя быстро внедрить из-за ярко выраженной разнородности проектов. В таких случаях возникает управленческая дилемма.

Какой мерой оценивать?

Поскольку прямой надзор и методологически корректное сопоставление проектов из-за их неоднородности практически невозможны, то руководство некоммерческой организации пытается выработать другие способы оценки. В их число входят, прежде всего, используемые в масштабе организации единые показатели и системы зачетных очков, с помощью которых все проекты количественно оцениваются по единым критериям.

Эти показатели и зачетные системы сводят к условной сопоставимости проекты и их части, благодаря чему могут быть оценены связанные с ними перспективы. Подобные системы дают известные преимущества менеджменту в том смысле, что освобождают его от подозрений в предвзятости.

В таких ситуациях вопрос заключается в том, какие перспективы ставит перед собой некоммерческая организация и какая оценочная мера будет выбрана на базе соответствующих показателей и зачетных систем. Различия здесь определяются ориентацией менеджмента на внутриорганизационные или внешние аспекты.

Прежде всего, надо иметь в виду традиционные для третьего сектора показатели. И в первую очередь – это критерии финансовой устойчивости проекта:

- финансовая, техническая и другие виды поддержки деятельности организации со стороны клиентов;
- участие клиентов в разработке проектов;
- способность вносить некоторую долю собственных ресурсов в осуществление проекта;
- возможность повторения проекта в других регионах.

Еще одна распространенная группа критериев, которая может быть применена и для внутриорганизационных нужд – это перспективы дальнейшего финансирования:

- каким образом данная программа будет существовать в дальнейшем;
- за счет каких ресурсов предполагается продолжать дальнейшую деятельность по проекту;
- из каких источников возможно получить финансирование, если проект требует дальнейшего привлечения средств.

Финансовыми процедурами некоммерческой организации должен быть определен порядок формирования бюджета проекта, механизмы

использования средств по целевому назначению, определенному проектом, а также способы контроля над целевыми доходами и расходами.

2.4. РАСХОДЫ БЮДЖЕТА ПРОЕКТА

Расходы группируются в статьи. Как правило, это не более 15 статей, чаще существенно меньше.

Учет расходов по каждой статье бюджета ведется отдельно. Методы раздельного учета рассмотрены в курсе «Бухгалтерский учет в НКО».

Классификаций расходов много: прямые и косвенные, основные и накладные, статьи затрат, элементы затрат и т.д. Но в результате все они отражают расходы, связанные с получением необходимых ресурсов.

Ресурсы – это труд, предметы труда (из чего мы делаем новый продукт, услугу) и средства труда (инструменты: чем, с помощью чего мы воздействуем на предметы труда).

Труд – это заработная плата, социальные выплаты, связанные с выполнением трудовой функции, начисления на оплату труда (в Пенсионный фонд, Фонд социального страхования и обязательного медицинского страхования). Можно также заключить договор аутсорсинга, чтобы получить этот ресурс.

Предметы труда – это материалы (если по проекту нам нужно ехать, это может быть бензин, а может быть услуга по перевозке). Предметы труда потребляются в процессе осуществления проекта в полном объеме.

Средства труда – это основные фонды и инструменты, их тоже можно приобретать непосредственно или через приобретение услуг (можно купить автомобиль, а можно заказать такси, необходимый ресурс в этом случае – автомобиль).

Все ресурсы могут быть непосредственно связаны с выполнением проекта, а могут быть связаны с его обслуживанием. Оплата труда психолога-консультанта для матерей, попавших в сложную жизненную ситуацию, – это непосредственный расход по проекту (прямой), а оплата бухгалтера, который начисляет зарплату этому консультанту – расход, связанный с обслуживанием проекта (косвенный).

Бюджет должен быть расписан по статьям, например:

- оплата труда (включает заработную плату штатных и внештатных сотрудников);
- гонорары – с указанием доли рабочего времени от полной ставки в %, оплата разовых услуг консультантов по договору;
- обязательные начисления и страхование;

- основные прямые расходы (аренда помещений, оборудование, офисные расходные материалы, командировки, связь, типографские расходы и др.);
- не прямые расходы;
- размер вкладов в натуральной форме (включая добровольный труд);
- уже изысканные средства из других источников.

Кроме того, необходимо произвести детальный расчет каждой из статей бюджета, привести обоснование расходов, указать источники поступления имеющихся средств (денежных и в натуральной форме), а также определить сотрудников, которые будут наделены полномочиями расходовать средства.

В финансовых процедурах могут быть определены стандартные методики расчета показателей бюджета такие, как:

- стоимость расходов на расчетную единицу (проект);
- фактический (планируемый) расход, исходя из объема и характера деятельности;
- процент отнесения расходов (по фактическому/планируемому использованию);
- норма отнесения расходов (обоснование выбранной нормы);
- детальное представление статей доходов и расходов;
- степень детализации;
- натуральные и денежные измерители;
- единый денежный измеритель.

Важно соблюдать последовательность в применении методов для различных проектов, в этом случае закрепление их в учетной политике облегчит работу по созданию бюджетов проектов в организации, а также позволит избежать ошибок при планировании и выполнении целевых программ. Но самым важным результатом последовательного применения методов бюджетирования будет то, что в этом случае общий бюджет организации будет легко формироваться, выполняться и анализироваться, и станет действенным инструментом финансового управления.

2.5. РЕСУРСЫ И ИХ ПРЕДСТАВЛЕНИЕ В БЮДЖЕТЕ

Бюджет – это не только деньги, бюджет – это ресурсы. Их тоже нужно планировать и оформлять.

Некоммерческие организации имеют существенные отличия от остальных экономических субъектов, в первую очередь – в целях деятельности. Задачей

НКО является не извлечение прибыли, а выполнение миссии организации – того, ради чего эта организация была создана. Из-за этого в некоммерческих организациях возникают нестандартные вопросы, связанные с отражением некоторых аспектов деятельности, нехарактерных для других участников «рыночного» окружения.

Устойчивость организации, способность к функционированию выражаются не только в денежном эквиваленте ее ресурсов, но и в умении привлекать дополнительные источники ресурсов (например, добровольческий труд), а также использовании имеющихся ресурсов с максимальной отдачей.

Учет подобных расходов важен еще и потому, что подчас возникает необходимость включать в себестоимость (и/или в запрашиваемые у донора) расходы по содержанию и обслуживанию несобственных объектов имущества.

Рассмотрим ситуации, при которых возникает необходимость учета расходов по содержанию несобственного имущества в некоммерческих организациях, и способы их оформления.

Аренда помещения

Нередка ситуация, когда муниципальными властями или иными благотворителями некоммерческим организациям предоставляются помещения в безвозмездное пользование, но с условием оплаты коммунальных и коммуникационных услуг.

Порой имущество предоставляется с существенными скидками, но тем не менее на возмездной основе.

В первую очередь это договор о членстве в той или иной организации. С юридической точки зрения тут все чисто. Аренды нет, вместо нее организация платит членские взносы. А организация-арендодатель по решению своего учредительного органа предоставляет безвозмездно всем (или некоторым) членам своей организации возможность бесплатно пользоваться помещением. При этом отдельно могут быть заключены договоры на возмещение услуг по эксплуатации помещения в том или ином объеме.

В бюджете все не так просто. Членские взносы платятся из чистой прибыли. Даже если организация-арендатор имеет эту прибыль, то в этом случае арендная плата не может быть включена в себестоимость и полностью попадает под налогообложение в составе прибыли и лишь после того, как налог уплачен может быть использована на цели участия в других организациях в виде членских взносов. Если же организация работает по программам безвозмездной помощи или по грантовым программам, то отчитать расходы по найму помещения грантодателю нет никакой возможности – только в виде собственного вклада организации в программу, что не всегда возможно.

Если же помещение предоставлено полностью на безвозмездной основе, то тогда следует заключать договор о безвозмездном предоставлении помещения, включая в него возможное обслуживание, коммунальные платежи и оплату коммуникаций. Договоры на возмещение услуг по эксплуатации помещения в том или ином объеме могут быть заключены отдельно, но в них целесообразно указывать срок, совпадающий со сроком безвозмездного пользования помещением и ссылкой на первичный договор аренды.

В этом случае все эксплуатационные расходы, расходы по текущему ремонту и т.д. могут быть отражены в составе расходов организации и включены в себестоимость или состав целевых расходов по проекту.

Договор пользования личным имуществом сотрудников

Подчас перед организациями стоит выбор: как оплатить расходы, понесенные сотрудниками для целей выполнения проектов организации. К таким расходам относится использование личного транспорта (оплата бензина), использование домашнего телефона и электронной почты в служебных целях, а также другого личного имущества сотрудников (компьютеров, мобильных телефонов и т.д.).

Если оборудование было приобретено до образования организации или передается в организацию для использования, то удобнее всего во избежание проблем с налогообложением и отнесением расходов передать оборудование в безвозмездное пользование организации или пожертвовать его.

Еще один вариант – договор аренды/безвозмездного пользования оборудованием у физического лица.

В договоре следует предусмотреть стоимость собственно аренды (которая будет являться налогооблагаемым доходом физического лица, но может быть равной 0), а также оплату издержек по содержанию имущества за счет арендатора (т.е. НКО).

Оплата услуг связи, в частности, оплата международных и междугородних телефонных переговоров, переговоров с использованием мобильной связи и т.д. могут быть учтены в себестоимости продукции (работ, услуг), если указанные переговоры служат достижению уставных целей организации.

Все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны оформляться оправдательными документами. Эти документы служат первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет.

Таким образом, для обоснованного отнесения на себестоимость продукции (работ, услуг) расходов по международным и междугородним телефонным

разговорах или разговорах, проводимым с использованием других видов связи (независимо от места нахождения абонента и принадлежности абонентского номера), необходимо документальное подтверждение производственного характера разговора. К таким документам могут быть отнесены: локальные нормативные акты организации, счет телефонной станции, расшифровка АТС с указанием номеров телефонов, с которыми велись переговоры, иные документы, подтверждающие производственный характер отношений с абонентом.

Возмещение расходов по оплате услуг связи производится в суммах фактически понесенных затрат, так как предельных норм компенсаций на них не установлено.

Предельные нормы компенсаций предусмотрены за использование личных автомобилей, суммы возмещаемых расходов, превышающие эти нормы, являются налогооблагаемым доходом сотрудников.

Поэтому в случае с использованием автомобиля целесообразнее заключать договор об аренде (в т.ч. и безвозмездной), так как для организаций предельных норм расходов на ГСМ не предусмотрено и все фактически произведенные расходы, подтвержденные документально, включаются в себестоимость (относятся к целевым расходам) организации.

2.6. ДЕСЯТЬ ШАГОВ ПО СОЗДАНИЮ БЮДЖЕТА ПРОЕКТА

Хороший бюджет проекта позволяет определить, о чем проект, увидеть результат проекта, даже если вы текст проекта еще не читали.

Для упрощения работы по созданию бюджета проекта выделим десять шагов по составлению бюджета:

Шаг первый. Запишите все цели и задачи, которые ставятся в проекте. Определите приоритетность (или степень важности) каждой цели или задачи.

Шаг второй. Перечислите как можно детальнее шаги, необходимые для выполнения задач, перечисленных в первом шаге.

Шаг третий. Определите ресурсы, необходимые для каждого шага. Подсчитайте стоимость этих ресурсов.

Шаг четвертый. Распределите шаги по времени (по месяцам, если возможно по неделям, дням).

Шаг пятый. Подсчитайте сумму, которая необходима каждый месяц (неделю), исходя из вышеперечисленного.

Шаг шестой. Если есть необходимость, разбейте затраты по функциям – отдельно подсчитайте ресурсы для разных направлений деятельности и т.п.

Шаг седьмой. Определите источники финансирования (целевые фонды, внешние ресурсы и т.п.).

Шаг восьмой. Согласуйте бюджет – сумму и статьи расходов – с руководством организации.

Шаг девятый. Подкорректируйте бюджет в соответствии с результатами переговоров с руководством. Если требуется, откажитесь от тех задач, которые получили меньшую оценку по степени важности (приоритетности).

Формы бюджетов:

Первичная форма

№	Цели и задачи	Мероприятия, необходимые для их выполнения	Ответственный	Даты	Требуемые ресурсы

Календарная форма (то же самое, но с разбивкой во времени)

№	Задачи	Мероприятия	Ответственный	Сроки	Ресурсы
<i>Январь</i>					
<i>Февраль</i>					

Некоторым сложно по целям и задачам в целом, можно планировать по функциям или по центрам ответственности в функциональной форме:

№	Задачи	Мероприятия	Ответственный	Сроки	Ресурсы

3. РАСХОДЫ ПРОЕКТА

3.1. ОСНОВНЫЕ ВИДЫ КЛАССИФИКАЦИИ РАСХОДОВ

Расходы или затраты по своей структуре отвечают бухгалтерским затратам. Они описывают, какие расходы понесены или должны быть понесены.

Основными задачами учета затрат являются:

- своевременное, полное и достоверное отражение фактических затрат;
- исчисление себестоимости отдельных видов и всей продукции: проект – это тоже вид продукта НКО;
- контроль рационального использования материальных, трудовых и финансовых ресурсов.

Рассмотрим основные виды классификации затрат. Деление затрат по центрам ответственности (или местам возникновения затрат) также является одним из классификационных признаков.

Классификация затрат осуществляется в следующих разрезах:



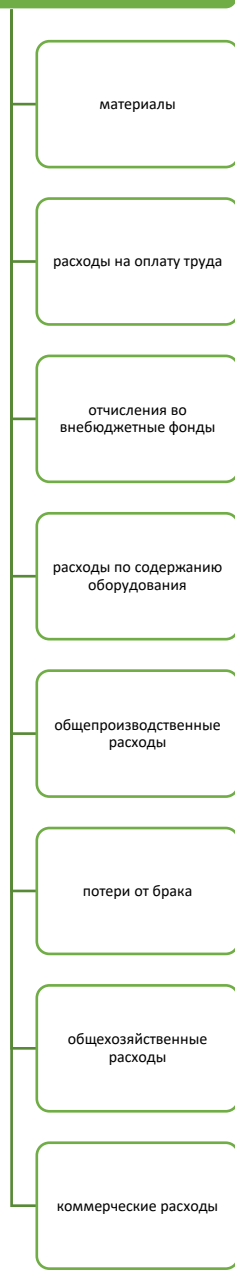
по направлениям,
по отношению к
процессу



по
экономическим
элементам



по статьям затрат



При формировании перечня статей, включаемых в бюджеты проекта, некоммерческая организация должна помнить о том, что даже для самой сложной и многоступенчатой структуры 15 статей затрат более, чем достаточно. При выборе метода группировки и классификации важно не применять все возможные, а найти наиболее оптимальный для целей управления вариант. Т.е. выбрать группу статей, при применении которой для учета затрат организации проще всего осуществлять оперативное управление, изменять структуру расходов, принимать управленческие решения, составлять отчеты.

Выбрать этот перечень важно, чтобы не загромождать данные учета. Так как учет является информационной базой для управления.

Примером неудобного выбора методологии учета затрат является подробный бюджет организации с разбивкой по каждому проекту, с набором из 50 и более статей, половина из которых дублируют друг друга. Например, заработная плата, оплата труда консультантов, оплата привлеченных специалистов и т.д. Работать с таким бюджетом очень сложно, а принимать оперативные управленческие решения просто невозможно.

В этой связи хотелось бы еще раз напомнить, что требование раздельного учета по каждому из источников целевых средств вовсе не требует введения отдельной статьи в общий бюджет для целей управления.

НКО нужно выбрать группу статей и все бюджеты разных проектов формировать в соответствии с этой группировкой. С таким бюджетом достигнуть целей финансового управления гораздо проще.

Вот, например, как может выглядеть смета проекта с разбивкой по разным источникам.

Статья расхода/источник финансирования	Членские взносы	Фонд А	Частные пожертвования	Итого
Оплата труда	100	2000	500	2600
Оборудование			1000	1000
Аренда	1500			1500
Проведение конференции		2500		2500
Расходные материалы		500	600	1100
Коммуникационные расходы	100	500	100	700
Итого	1700	5500	2200	9400

А вот как может выглядеть тот же самый бюджет, если группа расходов не определена в целом по организации, а составляется отдельный бюджет по разным проектам.

Статья расхода	Сумма
----------------	-------

Членские взносы на проект	
Оплата труда	100
Аренда	1500
Расходы на связь	100
Итого	1700
Поступления из Фонда А	
Зарботная плата персонала	2000
Проведение конференции	2500
Расходные материалы	500
Коммуникационные расходы	500
Итого	5500
Средства частных пожертвований на проект	
Привлеченные специалисты	500
Оборудование	1000
Офисные материалы	600
Оплата телефона	100
Итого	2200
ВСЕГО	9400

3.2. ДОПУСТИМЫЕ И ОБОСНОВАННЫЕ РАСХОДЫ В БЮДЖЕТЕ ПРОЕКТА

В классификации приведенной выше не представлена часть терминологии, которая довольно часто встречается в требованиях финансирующих агентств. Допустимые, недопустимые, фактические, обоснованные расходы. Это деление является важным для принятия управленческих решений по вопросам соблюдения требований доноров. Обратимся к характеристикам этих расходов.

Допустимые расходы

При составлении бюджетов и осуществлением платежей по проектам/программам НКО руководствуется следующими критериями и методами определения допустимости расходов:

В соответствии с выделяемыми средствами, расходы считаются допустимыми, если они:

- обоснованы для выполнения работ по проекту/программе;
- соответствуют любым ограничениям или исключениям, установленным финансирующей организацией;
- определены в соответствии с принципами бухгалтерского учета РФ;
- адекватно оформлены.

В качестве примера приведем перечень недопустимых расходов при реализации деятельности в рамках финансирования, полученного от АМР США:

- расходы на рекламу, кроме:
 - найма персонала;
 - поставки товаров и оказания услуг;
 - реализации остатков материалов, приобретенных для выполнения заказа, за исключением тех случаев, когда для организации оплачивают реализацию за оговоренную ранее сумму;
- безнадежные долги;
- отчисления и субсидии другим организациям, не предусмотренные программой;
- отчисления в резерв на покрытие чрезвычайных потерь или схожий резерв на случай событий, происшествий, время, сила, гарантия возникновения которых не может быть предсказана;
- стоимость развлечений, культурно-просветительских мероприятий, денежные подарки;
- штрафы и неустойки другим организациям;
- расходы, отнесенные на выплату процентов за заемный капитал или за временное пользование благотворительным фондом;
- брокерская комиссия, оплата учредителям и организаторам по вопросам управления, юристам, бухгалтерам, консультантам по вопросам инвестирования (штатные сотрудники и внештатные) и другие расходы, связанные с учреждением организации или ее реорганизацией (если иное не определено финансирующей организацией\грантовым соглашением);
- деятельность, направленная на воздействие на членов парламента или правительства.

Обоснованные расходы

Расходы считаются обоснованными, если они не превышают суммы, которая была бы затрачена лицом в разумных целях и на условиях, превалирующих на момент принятия решения.

При определении обоснованности расходов учитывается следующее:

- являются ли расходы нормальными рыночными и необходимыми для деятельности организации или для выполнения программы или проекта;
- ограничения или требования, введенные на основе общепринятой практики деловых отношений, заключения коммерческих сделок, соответствующих законов и инструкций, а также условий финансирующей организации;

- степень ответственности при принятии решений в отношении произведения расходов.

Фактические расходы

Расходы считаются фактическими:

- если они рассматриваются последовательно с другими расходами, понесенными в идентичных условиях;
- если расходы были понесены в соответствии с целями и задачами программы или проекта;
- если они содействуют реализации проекта.

Прямые расходы

Прямыми расходами считаются расходы, которые могут быть включены в конечную стоимость работ. Прямые расходы небольших сумм могут рассматриваться как косвенные расходы.

Косвенные расходы

Косвенными расходами считаются те, которые были понесены для общих или совместных целей по разным проектам и программам. Они могут быть отнесены на себестоимость конкретных видов работ по проектам или программам.

Базовый период для распределения косвенных расходов определяется путем оценки времени, в котором такого рода расходы были понесены и накоплены для распределения по видам работ, выполненным в этот период. Базовый период обычно совпадает с финансовым годом организации.

Структура распределения расходов организации включает:

- общее управление и расходы на административные нужды;
- увеличение основных фондов организации;
- другие прямые функции, включая программы и проекты, выполняемые в рамках соглашений о грантах.

Неразделяемые общепроизводственные расходы организации такие, как амортизационные расходы, расходы на аренду, эксплуатация производственных мощностей и эксплуатационные расходы, расходы за телефонные переговоры и т.д., пропорционально распределяются как прямые расходы по каждой категории и по каждому проекту, программе или другой деятельности, связанной с использованием соответствующих основных фондов. Доля общепроизводственных расходов по каждому проекту определяется главным бухгалтером совместно с координатором проекта/компонента и утверждается у директора организации.

Общее управление и расходы на административные нужды должны быть отнесены к косвенным расходам.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Бюджет или смета проекта – важнейший документ, обосновывающий поступление и расходование средств. Бюджет проекта должен быть согласован с бюджетом некоммерческой организации.

Поступления всех видов ресурсов и расходы по проекту должны быть подтверждены документальное подтверждение произведенных расходов и учитываться только в рамках данного проекта. Недопустимо перераспределение ресурсов между проектами. Неизрасходованные целевые средства должны быть возвращены.

Следует проверять и отслеживать допустимость и обоснованность расходов.

Бюджет не догма, а инструмент управления.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. **Баханькова Е.Р.** Некоммерческие организации. Финансовое управление. Финансовое планирование, составление бюджета, анализ и контроль деятельности. – М.: Издательство Книга и бизнес, 2011.
2. **Баханькова Е.Р.** Сметы некоммерческой организации / Учебное пособие. – М. ИПК Госслужбы, 2008.
3. **Гражданский кодекс РФ.**
4. **Налоговый кодекс РФ.**
5. **Федеральный закон №402-ФЗ «О бухгалтерском учёте».**
6. **Федеральный закон 12 января 1996 г. №7-ФЗ «О некоммерческих организациях».**
7. **Федеральный закон №135-ФЗ.**